

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة محمد خيضر – بسكرة -

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير





مخبر مالية، بنوك وإدارة الأعمال



ينظم

الملتقى الوطني حول:

حوكمة الشركات كآلية للحد من الفساد المالي والإداري

يومي 06-07 ماي 2012

عنوان المداخلة:

اهتمام لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات

إعداد:

أ. جودي محمد رمزي

أستاذ مساعد بجامعة بسكرة

للاتصال بمخبر مالية، بنوك وإدارة أعمال:

البريد الإلكتروني: laboratoire_lfbm@yahoo.fr

هاتف/ فاكس: 033742199

مدير المخبر: أ.د/ ساكر محمد العربي

رئيس الملتقى: د.غالم عبد الله

رئيس اللجنة العلمية : أ.د/ غوفي عبد الحميد

الملخص:

تناولت هذه المقالة دور لجنة معايير المحاسبة الدولية في دعم مبادئ حوكمة الشركات، وذلك من خلال التطرق إلى مفهوم الحوكمة وبيان مبادئها وكذا الأطراف المعنية بتطبيقها، إضافة إلى الإفصاح المحاسبي وبيان مدى أهميته والعوامل المؤثرة عليه والأساليب العامة المستخدمة فيه، مع التطرق إلى دور لجنة المعايير المحاسبية الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي من خلال المعايير المحاسبية التي تم إصدارها.

الكلمات المفتاحية:

- حوكمة الشركات- الإفصاح المحاسبي- لجنة معايير المحاسبة الدولية- معايير المحاسبة الدولية.

Abstract:

This article is dealing with the role of the International Accounting Standards Committee in supporting the principles of corporate governance through dealing with the concept of governance its principles, as well as the parties concerned by apply it, in addition to the accounting disclosure, its importance, the factors affecting it and the general methods used. ending with the role of the international Accounting Standards Committee in supporting the accounting disclosure through accounting standards that have been released.

مقدمة:

أدت المشاكل المالية التي تعرضت لها العديد من كبرى الشركات في العالم في السنوات الأخيرة إلى المطالبة بضرورة وجود مجموعة من الضوابط والأعراف والمبادئ الأخلاقية والمهنية لتحقيق الثقة والمصداقية في المعلومات الواردة في القوائم المالية التي يعتمد عليها كل من له علاقة بالشركة.

وتمثل حوكمة الشركات أحد أهم القضايا التي استحوذت على اهتمام الاكاديميين والممارسين والمنظمات المهنية والجهات الرسمية والمدنية ذات الصلة سواء في الدول المتقدمة أو في الدول النامية، حيث يمكن للحوكمة الجيدة أن تلعب دورا فعالا في مجال الإصلاح المالي والإداري للشركات ، وزيادة ثقة مستخدمي القوائم المالية، من خلال الالتزام بتطبيق مبادئها، الذي يعد الإفصاح المحاسبي احد أعمدتها الأساسية.

ويعد الإفصاح المحاسبي من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات، حيث يفترض هذا المبدأ أن تقوم الشركة بالتقرير عن كل المعلومات التي من شأنها أن تساهم في قرارات الأطراف التي لها علاقة بالشركة.

إن الإفصاح الجيد يمكن للمحاسب تحقيقه من خلال الالتزام بالمعايير المحاسبية الدولية التي تم إصدارها من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، حيث ساهمت هذه الأخيرة في إصدار العديد من المعايير المحاسبية المرتبطة بالإفصاح المحاسبي.

وفي الوقت الحالي تعمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية على حث العديد من الدول والهيئات المحاسبية إلى تبني معاييرها المحاسبية، نظرا لأهميتها وللدور الذي يمكن أن تساهم به في مجال القياس والعرض والإفصاح المحاسبي، وفي هذا السياق يمكن أن نصوغ إشكالية بحثنا من خلال السؤال التالي: **كيف تساهم لجنة المعايير المحاسبية الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي الذي يعد من المبادئ الأساسية لحوكمة الشركات؟**

ضمن هذا الموضوع تم التطرق إلى العناصر التالية:

- أولا: حوكمة الشركات؛
- ثانيا: الإفصاح المحاسبي؛
- ثالثا: اهتمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالإفصاح المحاسبي كمدخل لحوكمة الشركات.

أولا:حوكمة الشركات

في ظل ما يحدث من أزمات مالية اهتمت كل من الدول والمنظمات والمنشآت والهيئات الدولية والمحلية بمفهوم حوكمة الشركات على أساس أن الحوكمة تساهم في الحد من الفساد المالي ومن الأزمات المالية التي تتعرض لها المنشآت، وفي تحقيق المنفعة لكافة الأطراف ذات العلاقة.

1 -مفهوم حوكمة الشركات:

يعود لفظ الحوكمة إلى كلمة إغريقية قديمة تعبر عن قدرة ربان السفينة الإغريقية ومهاراته في قيادة السفينة وسط الأمواج والأعاصير والعواصف وما يمتلكه من قيم وأخلاق نبيلة، وسلوكيات نزيهة شريفة في الحفاظ على أرواح وممتلكات الركاب، ورعايته وحمايته للأمانات والبضاعة التي في عهدته وإيصالها لأصحابها، ودفاعه عنها ضد القراصنة وضد الأخطار التي تتعرض لها أثناء الإبحار... فإذا ما وصل بها إلى ميناء الوصول ثم عاد إلى ميناء الإبحار من مهمته سالما، أطلق على هذا الربان(Good Governer)والتي تعني المتحوكم الجيد.[1]

قدمت لحوكمة الشركات عدة تعاريف، وفي هذا الصدد فقد عرفها البعض على أنها:

- النظام الذي يتم من خلاله توجيه أعمال المنظمة ومراقبتها على أعلى مستوى من أجل تحقيق أهدافها والوفاء بالمعايير اللازمة للمسئولية والنزاهة والشفافية.[2]
- مجموعة من القواعد والممارسات والضوابط الرقابية التي تهدف إلى ضمان قيام الإدارة باستخدام أصول الشركة المادية والمعنوية بأمانة لمصلحة المساهمين وغيرهم من ذوي المصالح بالشركة من ممارسة حقوقهم وحماية مصالحهم.[3]
- هي الوسيلة التي تضمن للمجتمع أن إدارة الشركة تعنى بمصالح الأطراف التي يهمهم أمرها.[4]
- أما منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية فقد قدمت تعريف للحوكمة : على أنها مجموعة من القواعد والعلاقات بين إدارة الشركة ومجلس الإدارة والملاك وجميع الإطراف التي لها علاقة مع الشركة، وهو الأسلوب الذي يقدم الهيكل أو الإطار المنظم الذي يتم من خلاله تحديد الأهداف وتحقيقها ومراقبة الأداء والإشراف الدقيق والنتائج والأسلوب الناجح لممارسة السلطة الذي يجب أن يقدم الحوافز اللازمة لمجلس الإدارة والإدارة العليا في السعي لتحقيق الأهداف الموضوعة لخدمة مصالح الشركة ومساهميها وتسهيل المراقبة الجيدة لاستخدام موارد وأصول الشركات والمؤسسات بكفاءة وفاعلية.[5]

وبعد استعراضنا لهذه التعاريف، نشير إلى أنه على المستوى العالمي لا يوجد تعريف موحد متفق عليه بين كافة الاقتصاديين والقانونيين والمحللين لمفهوم حوكمة الشركات، ويرجع ذلك إلى تداخله في العديد من الأمور التنظيمية والاقتصادية والمالية والاجتماعية للشركات وهو الأمر الذي يؤثر على المجتمع والاقتصاد ككل.[6] إلا جميع التعاريف التي قدمت للحوكمة تشير إلى أن لها معان تتمثل في:[7]

- مجموعة من الأنظمة الخاصة بالرقابة على أداء الشركات؛
- تنظيم للعلاقات بين مجلس الإدارة والمديرين والمساهمين وأصحاب المصالح؛
- التأكيد على أن الشركات يجب أن تدار لصالح المساهمين؛
- مجموعة من القواعد يتم بموجبها إدارة الشركة والرقابة عليها وفق هيكل معين يتضمن توزيع الحقوق والواجبات فيما بين المشاركين في إدارة الشركة مثل مجلس الإدارة والمديرين التنفيذيين والمساهمين.

2 -أهمية حوكمة الشركات:

لحوكمة الشركات أهمية كبيرة للشركات والدول سواء كانت متقدمة أو ناشئة، فهي أساس جيد للاستقامة والصحة الأخلاقية، وتظهر أهميتها فيمايلي:[8]

- تخفيض المخاطر المتعلقة بالفساد المالي والإداري التي تواجهها الشركات والدول؛
- رفع مستويات الأداء للشركات وما يترتب عليه من دفع عجلة التنمية والتقدم الاقتصادي للدول التي تنتمي إليها تلك الشركات؛
- جذب الاستثمارات الأجنبية وتشجيع رأس المال المحلي على الاستثمار في المشروعات الوطنية؛
- زيادة قدرة الشركات الوطنية على المنافسة العالمية وفتح أسواق جديدة لها؛
- الشفافية والدقة والوضوح في القوائم المالية التي تصدرها الشركات وما يترتب على ذلك من زيادة ثقة المستثمرين بها واعتمادهم عليها في اتخاذ القرارات؛

3- الأطراف المعنية بتطبيق مفهوم وقواعد حوكمة الشركات:

هناك أربعة أطراف رئيسية تتأثر وتأثر في التطبيق السليم لمفهوم ولقواعد حوكمة الشركات، وتحدد إلى درجة كبيرة مدى النجاح أو الفشل في تطبيق هذه القواعد، تتمثل هذه الأطراف في:[9]

3-1 المساهمين: وهم من يقومون بتقديم رأس المال للشركة عن طريق ملكيتهم للأسهم وذلك مقابل الحصول على الأرباح المناسبة لاستثماراتهم، وأيضا تعظيم قيمة الشركة على المدى الطويل، وهم من لهم الحق في اختيار أعضاء مجلس الإدارة المناسبين لحماية حقوقهم.

3-2 مجلس الإدارة:وهم من يمثلون المساهمين وأيضا الأطراف الأخرى مثل أصحاب المصالح، ومجلس الإدارة يقوم باختيار المديرين التنفيذيين والذين يوكل إليهم سلطة الإدارة اليومية لأعمال الشركة، بالإضافة إلى الرقابة على أدائهم، كما يقوم مجلس الإدارة برسم السياسات العامة للشركة وكيفية المحافظة على حقوق المساهمين.

3-3 الإدارة:وهي المسئولة عن الإدارة الفعلية للشركة وتقديم التقارير الخاصة بالأداء إلى مجلس الإدارة، وتعتبر إدارة الشركة هي المسئولة عن تعظيم أرباح الشركة وزيادة قيمتها بالإضافة إلى مسؤولياتها اتجاه الإفصاح والشفافية في المعلومات التي تنشرها للمساهمين.

3-4 أصحاب المصالح:وهم مجموعة من الأطراف لهم مصالح داخل الشركة مثل الدائنين والموردين والعملاء والعمال والموظفين، ويجب ملاحظة أن هؤلاء الأطراف يكون لديهم مصالح قد تكون متعارضة ومختلفة وفي بعض الأحيان، فالدائنون على سبيل المثال يهتمون بمقدرة الشركة على السداد، في حين يهتم العمال والموظفين على مقدرة الشركة على الاستمرار.

وهذه الأطراف مهمة في معادلة العلاقة في الشركة، فهم الذين يقومون بأداء المهام التي تساعد الشركة على الإنتاج وتقديم السلع والخدمات، وبدونهم لا تستطيع الإدارة ولا حتى مجلس الإدارة والمساهمون تحقيق الاستراتيجيات الموضوعة للشركة، فالعملاء هم الطرف الذي يقوم بشراء المنتج أو الخدمة، والمورد من يبيع للشركة المواد الخام والسلع والخدمات الأخرى، أما الممولين وجميع الأطراف الممولة هي التي تمنح تسهيلات ائتمانية للشركة، فينبغي أن يكون التعامل مع هذه الأطراف بمنتهي الحرص والدقة، فالمعلومات المضللة للممولين قد تقطع خططاً التمويل مما يؤثر سلباً على التخطيط المستقبلي للشركة.[10]

4- مبادئ حوكمة الشركات:

لحوكمة الشركات مبادئ تقوم عليها، أهم هذه المبادئ هي تلك التي تم إصدارها من طرف منظمة التعاون والتنمية في عام 1999، تحت عنوان مبادئ حوكمة الشركات، حيث تعد هذه المبادئ بمثابة مرجعيات للاستعانة والاسترشاد بها، ولكنها ليست المبادئ الوحيدة، ففي

سنة 2004توصلت المنظمة إلى صيغة جديدة للمبادئ الخاصة بحوكمة الشركات بهدف دعم الثقة في سوق رأس المال، تتمثل هذه المبادئ في:[11]

1-4 ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات: لضمان فاعلية قواعد أو دستور حوكمة الشركة، ينبغي توافر متطلبات معينة كلها تصب في مصلحة المستثمرين من ملاك ومقرضين، من أهمها:

- ✓ توفير الشفافية والإفصاح الصادق الذي في ظله تصل المعلومات إلى جميع المتعاملين بسرعة كافية، ورفع كفاءة السوق بما يضمن أن تعكس أسعار الأوراق المالية المعلومات المتاحة عن أداء الشركة، ويضمن أيضا الحماية لحملة الأسهم خاصة في حالات الاندماج والاستحواذ؛
- ✓ أن تتوافر النزاهة والموارد والسلطة الكافية لمن سيقع عليهم مسؤولية وضع القواعد المنظمة للحوكمة، والمشتركين في متابعة التنفيذ، والمسئولين عن اتخاذ الإجراءات الحازمة في حالة المخالفة؛
- ✓ أن تكون الأدوار محددة وواضحة لكل من الإدارة واللجان المنبثقة عنه والجمعية العمومية، وألا يكون هناك تضارب في المصالح، وأن يكون الهدف دائما هو حماية مصالح الأطراف التي يهمها أمر الشركة.

2-4 التيسير على حملة الأسهم لمباشرة مهامهم: حملة الأسهم هم ملاك الشركة، ومن الطبيعي أن تتاح لهم فرصة مباشرة حقوقهم، بما يمكنهم من حماية مصالحهم، وفي مقدمة تلك الحقوق:

- ✓ الحصول بانتظام وفي التوقيت المناسب على معلومات مكتوبة عن كل ما يهمهم معرفته عن الشركة، وعلى الأخص قوائمها المالية؛
- ✓ تزويدهم بمعلومات كافية وفي توقيت مناسب عن اجتماعات الجمعية العمومية وما سيناقش فيها من موضوعات؛
- ✓ تزويدهم بمعلومات كافية وفي التوقيت المناسب بما يسمح بمشاركتهم في اتخاذ قرارات جوهرية تتعلق بنظام الشركة، أو بإصدار أسهم أو سندات جديدة، أو بيع أصول أو اندماج...
- ✓ أن تتاح لهم الفرصة والظروف للتصويت في الجمعية العمومية سواء شخصيا أو بالإنابة، أو لإنتخاب أو تغيير مجلس الإدارة أو لتقرير مكافآت للإدارة التنفيذية وأعضاء المجلس؛
- ✓ إتاحة الفرصة لتوجيه أسئلة لمجلس الإدارة، فيما يتعلق بتقرير المراجع الخارجي، وإضافة موضوعات إلى أجندة اجتماع الجمعية العمومية؛
- ✓ الإفصاح عن حقوق تصويت ممنوحة لفئة من حملة الأسهم، تفوق قيمة مساهمتها في رأس مال الشركة؛
- ✓ العمل على جعل سوق الاستحواذ والسيطرة على منشآت الأعمال يعمل بكفاءة وشفافية، بحيث تكون قواعد وإجراءات الاندماج والاستحواذ وبيع الأصول محكمة وواضحة ويسهل على حملة الأسهم فهمها، وان تتوافر للعملية شفافية في التسعير وظروف عادلة لحماية حملة الأسهم؛
- ✓ ينبغي على المستثمرين المؤسسين الكشف عن كيفية التعامل مع تعارض المصالح، على نحو ما قد يحدث مع البنوك التجارية التي قد تكون مقرضة للشركة ومساهمة في نفس الوقت في رأسمالها؛
- ✓ أن يتاح للمستثمرين بما فيهم المستثمرين المؤسسين التشاور فيما يخص حقوقهم كملاك للشركة.

3-4 المعاملة المتساوية للمساهمين: يجب أن يضمن إطار حوكمة الشركات تحقيق المساواة وتحقيق المعاملة العادلة بين كافة المساهمين سواء كبار المساهمين أو صغار المساهمين(حقوق الأقلية)، وكذلك المساواة بين المساهمين المحليين والمساهمين الأجانب.[12]

فضلا عن توفير الحماية للمستثمرين دون تمييز ضد مخاطر استخدام البعض لمعلومات داخلية غير متاحة لباقي المساهمين، إلى جانب حقهم في الاطلاع على العقود أو الأعمال التي تبرم بين الشركة وأي من أعضاء مجلس الإدارة أو المديرين، بصفته الشخصية أو نيابة عن طرف ثالث.

4-4 مشاركة أصحاب المصالح: يقصد بأصحاب المصالح كل من حملة الأسهم، وحملة السندات والبنوك وغيرهم من المقرضين والموظفين والعمال وأعضاء الإدارة والعملاء والموردين والمجتمع ككل.

ومن المفترض أن تكون حقوق هؤلاء منصوص عليها في القانون، ومن ثم لا يتبقى إلا أن تتيح لهم قواعد الحوكمة الفرصة في الحصول على تعويضات في حالة انتهاك تلك الحقوق، وان كان من الأفضل أن يشاركوا بشكل أو بآخر في صياغة تلك القواعد، كما ينبغي كذلك أن تنطوي تلك القواعد على ما يشجع على إتاحة الفرصة للعاملين أو ممثليهم للاتصال بحرية بمجلس الإدارة للتنبيه عن ممارسات غير قانونية أو غير أخلاقية أو غير مناسبة، مع عدم تعرضهم للعقاب من جراء ذلك.

5-4 الإفصاح والشفافية: من ضروريات الحوكمة الفعالة التأكيد على الإفصاح الصادق في الوقت المناسب عن النواحي التشغيلية والمالية، وعن أولئك الذين يمتلكون حصة كبيرة من رأس مال الشركة، وحقوق التصويت المقررة للفئات المختلفة، وكيفية اختيار أعضاء مجلس الإدارة ومؤهلاتهم، وما إذا كانوا يعملون كأعضاء مجالس إدارة في شركات أخرى، والمكافآت التي يحصل عليها أعضاء المجلس وكبار المديرين التنفيذيين وخاصة خيارات الأسهم والمخاطر التي يمكن أن تتعرض لها الشركة، على النحو الذي أظهرته الممارسة كما حدث في شركة إنرون الأمريكية.

كما يجب أن يركز إطار حوكمة الشركات على تحقيق الإفصاح والشفافية عن كافة الأمور المالية التي تخص الشركة، وتتعلق تلك الأمور المالية بنتيجة نشاط الشركة ومركزها المالي وحركة التدفقات النقدية وغيرها من الأمور المالية، ويجب أن يشتمل الإفصاح عن مدى تحقيق أهداف الشركة، ونتيجة نشاطها ومركزها المالي وتدفقاتها النقدية والسياسات المحاسبية المستخدمة والعلاقات مع الأطراف ذات العلاقة، وبيان مدى الالتزام بالمعايير المحاسبية والسياسات واللوائح ذات الصلة، مع ضرورة الإفصاح عن حصة الأغلبية في حقوق الملكية وحقوق الأقلية ومكافأة مجلس الإدارة والإفصاح عن كافة المعلومات المتعلقة بمؤهلات أعضاء مجلس الإدارة.[13]

6-4 هيكل ومسؤوليات مجلس الإدارة: أن تتضمن قواعد الحوكمة تحديد لهيكل مجلس الإدارة، ومسؤولياته وواجباته، وكيفية اختيار أعضاءه ومهامهم الأساسية ودوره في الإشراف على الإدارة التنفيذية. وفي هذا الصدد يتعين على المجلس القيام بمجموعة من الوظائف الأساسية والتي من بينها:

- ✓ مراجعة وتوجيه إستراتيجية الشركة وخطط العمل، وأسس إدارة المخاطر، والموازنات السنوية، ووضع أهداف للأداء ومتابعة التنفيذ، كما تقع على المجلس مسؤولية الإشراف على الإنفاق الرأسمالي وعلى عمليات الاستحواذ وبيع الأصول؛
- ✓ اختيار المسئولين التنفيذيين الرئيسيين، وتقرير المرتبات والمزايا الممنوحة لهم ومتابعتهم وأيضا إحلالهم بغيرهم إذا لزم الأمر؛

- ✓ مراجعة المرتبات والمزايا التي يحصل عليها المسئولين التنفيذيين، وضمان الطابع الرسمي والشفافية لعملية ترشيح أعضاء مجلس الإدارة؛
- ✓ متابعة وإدارة صور تعارض المصالح بالنسبة للإدارة التنفيذية ومجلس الإدارة والمساهمين، ومن بين تلك الصور إساءة استخدام أصول الشركة وقيام المدير أو عضو مجلس الإدارة بتقديم خدمات للشركة بصفته الشخصية أو نيابة عن طرف ثالث، وذلك في مقابل اجر؛
- ✓ إيجاد نظم ملائمة للرقابة والمتابعة وبصفة خاصة نظم متابعة المخاطر والرقابة المالية والالتزام بأحكام القوانين، بما يضمن سلامة التقارير المحاسبية والمالية للشركة، وهو ما يتطلب بدوره مراجع خارجي مستقل.

ثانيا. الإفصاح المحاسبي كأحد مبادئ حوكمة الشركات:

يعد الإفصاح المحاسبي من مبادئ حوكمة الشركات التي تم تقريرها من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، حيث من ضروريات الحوكمة الفعالة التأكيد على الإفصاح الصادق في الوقت المناسب على النواحي التشغيلية والمالية.

1 -مفهوم الإفصاح المحاسبي:

تتحقق الغاية من المحاسبة عن طريق الإفصاح الذي يمثل تقديم المعلومات المحاسبية إلى المهتمين على شكل قوائم وبيانات تختلف بإختلاف الأهداف المنشودة وتتأثر بإختلاف الأطراف المستفيدة من جهة وبالمستوى الثقافي ومعرفة هذه الأطراف بحقيقة الظروف الاقتصادية من جهة ثانية، ويعني الإفصاح المحاسبي بشكل عام تقديم البيانات والمعلومات إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم لمساعدتهم في اتخاذ القرار.[14]

يستخدم لفظ الإفصاح في مجال المحاسبة لكي يصف بصفة عامة تقديم المعلومات الضرورية عن الوحدة الاقتصادية والتي يتوقع أن تؤثر على قرارات المستخدم الواعي للتقارير المالية، وتؤدي إلى انتظام العمل في الأسواق المالية بالشكل الأمثل.[15]

ويعرف الإفصاح المحاسبي على أنه عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو ووصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة.[16]

فهو يعني إتباع سياسة الوضوح الكامل وإظهار جميع الحقائق المالية الهامة التي تعتمد عليها الأطراف المهتمة بالمشروع، ويعد الإفصاح الكافي من أهم المبادئ الرئيسية لإعداد القوائم المالية والمعلومات والملاحظات والمعلومات الإضافية المرفقة بها، كل المعلومات المتاحة المتعلقة بالمشروع لتجنب تظليل الأطراف المهتمة بالمشروع. ويجب على المحاسب الإفصاح عن المعلومات الهامة والتي يترتب على عدم الإفصاح عنها تغير واختلاف جوهري في اتخاذ قرارات مستخدمي القوائم المالية.

2 -الهدف العام من الإفصاح المحاسبي:

يتمثل الهدف العام للإفصاح المحاسبي في التعبير بوضوح من خلال القوائم المالية وبشكل عادل عن الوضع المالي لأداء المنشأة والتغيرات في الحالة المالية، ويمكن تحقيق ذلك من خلال التطبيق المتكامل للمعايير الدولية للتقارير المالية وتوفير الخصائص النوعية في المعلومات.[17]

3- المقومات الأساسية للإفصاح عن المعلومات المحاسبية:

تتمثل المقومات الأساسية للإفصاح المحاسبي في:[18]

- تحديد المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية،
- تحديد الإغراض التي يستخدم فيها المعلومات المحاسبية، وهنا يجب ربط هذا العنصر بمعيار أو خاصية الملائمة، حيث تعتبر معلومة ملائمة لمستخدم معين إذا كان من المتوقع لهذا المستخدم الاستفادة من تلك المعلومة في غرض معين؛
- تحديد طبيعة ونوع المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، ويتمثل هذا التحديد في الإفصاح عن البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية مثل المركز المالي وقائمة الدخل والأرباح المحتجزة، وتعد القوائم المالية في واقع الأمر بموجب مجموعة من الأعراف والمبادئ التي تدخل في نطاق المتعارف عليه بين المهنيين بالمبادئ أو الصول المحاسبية المتعارف عليها؛
- تحديد أساليب وطرق الإفصاح عن المعلومات المحاسبية، والتي تترك آثارا مختلفة على متخذي القرارات ممن يستخدمون تلك المعلومات، وهنا يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات فيها بشكل يسهل فهمها وترتيب وتنظيم المعلومات بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية.

4- العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح:

إن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية عملية ليست عشوائية، بل توجد مجموعة من العوامل أو المحددات التي تؤثر على عملية الإفصاح بالقوائم المالية، ومن أهم المحددات الرئيسية على نوعية وحجم الإفصاح بالقوائم المالية مايلي:[19]

1-4 نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم: في كل دولة لا بد أن تعطي الشركات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة في تلك الشركات، ولا شك في أن نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم تختلف من دولة لأخرى بإختلاف طبيعة ونوعية النظام الاقتصادي والسياسي السائد في كل دولة.

2-4 الجهات المسئولة عن وضع المعايير: الجهات المنظمة والمسئولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح تختلف بإختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة.

3-4 المنظمات والمؤسسات الدولية: بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية، تعتبر المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، حيث تؤثر هذه المنظمات بدرجات متفاوتة على الإفصاح، ومن أمثلة هذه المنظمات:

- الجمعية الاقتصادية الأوربية؛
- منظمة الأمم المتحدة؛
- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية؛
- لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي أصبحت تسمى بمجلس معايير المحاسبة الدولية.

5- الأساليب العامة للإفصاح:

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في التقارير المالية، وفي العموم تعتبر هذه الأساليب مكملة لبعضها البعض ولا تحل محل بعضها البعض، حيث يتوقف استخدام أي من الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومات، حيث هناك معلومات تعتبر معلومات أساسية يجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى ثانوية يتطلب الإفصاح عنها ولكن في ملحقات القوائم المالية أو في الهوامش. وحتى تكون عملية الإفصاح منظمة هناك مجموعة من الأساليب العامة للإفصاح تتمتع بدرجة عالية من القبول والاتفاق بين المحاسبين ومستخدمي القوائم المالية منها:

5-1 إعداد القوائم المالية وترتيبها: إن جزءا مهما من الإفصاح المحاسبي يتمثل في عرض القوائم المالية وترتيب مكوناتها وفق القواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها يسهل عملية قراءتها وفهمها وإمكانية مقارنتها من قبل المستخدمين واستخلاص المعلومات.[20]

5-2 الملاحظات الهامشية: تهدف الملاحظات الهامشية إلى نشر المعلومات التي تفيد في توضيح بعض الأمور المتعلقة بعناصر القوائم المالية ولكن لا يمكن إظهارها في صلب القوام المالية ذاتها حتى لا تنقص من درجة وضوح القوائم المالية، وعادة ما تستخدم تلك الملاحظات لذكر أية معلومات كمية أو وصفية تمثل بعض التفصيلات أو القيود على المعلومات الواردة على القوائم المالية أو معلومات إضافية اقل أهمية.

إن استخدام الملاحظات الهامشية لا يجب أن يعتبر بديلا عن الاعتراف بالبنود التي يتعين ظهورها في صلب القوائم المالي، تستخدم الملاحظات الهامشية في الإفصاح عن معلومات مثل:

- الإفصاح عن الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية؛
- الإفصاح عن الطرق والمبادئ المحاسبية المتبعة؛
- الإفصاح عن الحقوق والالتزامات؛
- الإفصاح عن الالتزامات المحتملة.

5-3 الملاحق: وتشتمل الملاحق على قوائم إضافية ترفق مع القوائم المالية الأصلية، يتم من خلالها إعطاء تفاصيل عن بعض البنود الواردة بالقوائم المالية والتي لا تستوعبها الملاحظات الهامشية، ومن هذه القوائم الإضافية مايلي:

- قائمة التغير في المركز المالي؛
- قائمة الأصول الثابتة وطرق الاهتلاك؛
- قائمة المخزون السلعي؛
- قائمة المدينين ومخصص الديون المشكوك فيها.

5-4 تقرير المراجع: يعد تقرير المراجع من مصادر المعلومات الهامة الأخرى والتي غالبا ما يغض المستخدم الطرف عنها، يهدف هذا التقرير إلى تقديم معلومات تتعلق برأي المراجع بشأن اتفاق المعايير المحاسبية المتبعة في إعداد القوائم المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، ولا يستخدم في الإفصاح عن أية معلومات مالية جوهرية عن المنشأة.

5-5 المعلومات الإضافية التي تقدمها الإدارة: ترد تلك المعلومات في تقرير رئيس مجلس الإدارة في حالة الشركات المساهمة، والذي عادة ما يضم بعض الأحداث أو المتغيرات التي أثرت على نشاط الشركة والتوقعات المستقبلية والخطط الخاصة بالنمو والسياسات التشغيلية والتمويلية والاستثمارية المتوقع أن تتبعها الشركة مستقبلا.

6 -أنواع الإفصاح:

يمكن أن ينقسم الإفصاح المحاسبي إلى عدة أشكال حسب مكان عرض المعلومات أو نوع المعلومة أو الدافع وراء الإفصاح، ومن هذه الأنواع للإفصاح:

6-1 الإفصاح الكافي: يعتبر من أكثر الأنواع شيوعا في الاستخدام، يفترض هذا النوع أدنى مقدار من الإفصاح حتى يتوافق مع هدف جعل القوائم المالية غير مظللة.[21]إن مفهوم الحد الأدنى غير محدد بشكل دقيق إذ يختلف حسب الاحتياجات والمصالح، كما أنه يخضع للخبرة التي يتمتع بها القارئ.

6-2 الإفصاح العادل: ينطوي هذا الإفصاح على هدف أخلاقي بتطبيق معاملة متساوية لجميع القراء المحتملين للقوائم المالية، إذ يجب تقديم كل القوام المالية لكل مستخدميها بالحجم الكافي وبالمعلومات المتساوية.[22]

6-3 الإفصاح الكامل: يفترض هذا النوع من الإفصاح عرض جميع المعلومات الملائمة، وقد ينظر إلى الإفصاح الكامل على انه يعني عرض معلومات زائدة، ومن ثم فهو غير ملائم، وتعتبر المعلومات الكثيرة جدا ضارة، لأن عرض التفاصيل غير المهمة يخفي المعلومات الجوهرية، ويجعل التقارير المالية صعبة التفسير. [23]

6-4 الإفصاح التثقيفي(الإعلامي): وهو الإفصاح عن المعلومات المناسبة لأغراض اتخاذ القرارات مثل :الإفصاح عن التنبؤات المالية من خلال الفصل بين العناصر العادية وغير العادية في القوائم المالية والإفصاح عن الإنفاق الرأس مالي الحالي والمخطط ومصادر تمويله ، ويلاحظ أن هذا النوع من الإفصاح من شأنه الحد من اللجوء إلى المصادر الداخلية للحصول على المعلومات الإضافية بطرق غير رسمية يترتب عليها مكاسب لبعض الفئات على حساب أخرى[24]. يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى تقديم معلومات تفيد في اتخاذ القرارات الاستثمارية.[25]

6-5 الإفصاح الوقائي: تهدف المعلومات في ظل هذا النوع من الإفصاح إلى محاولة القضاء على أي أضرار قد تصيب المستثمر العادي من جراء بعض الإجراءات والتعامل غير العادل.[26]

6-6 الإفصاح القانوني(الإجباري): وهو ما تنص عليه القوانين والتشريعات والمعايير المحاسبية في دولة ما، يهدف هذا النوع من الإفصاح إلى تقديم القدر الكافي والمناسب لمستخدمي القوائم المالية لتمكنهم من اتخاذ القرارات الاقتصادية والمالية الرشيدة.[27]

6-7 الإفصاح الاختياري أو الإضافي: يعد هذا الإفصاح محاولة جادة من قبل الوحدة الاقتصادية لتقديم معلومات إضافية قد لا تنص عليها التشريعات والقوانين المالية أو المعايير المحاسبية وذلك بهدف تقديم اكبر قدر من المعلومات لمستخدمي القوائم المالية وحتى لا يلجأ إلى مصادر أخرى للمعلومات قد تكون مضللة.[28]



ثالثا: دور لجنة معايير المحاسبة الدولية في دعم الإفصاح المحاسبي:

اهتمت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالإفصاح المحاسبي وذلك من خلال إصدار معايير محاسبية دولية تتعلق بالإفصاح المحاسبي، بالإضافة إلى تضمين كل معيار محاسبي تم إصداره البيانات أو المعلومات الواجب الإفصاح عنها، وذلك بغرض مساعدة مستخدمي القوائم المالية وخاصة الخارجيين فهم الأسس التي أعدت عليها هذه القوائم وتضييق هوة الاختلافات وتسهيل عملية المقارنة.

1 -لجنة معايير المحاسبة الدولية:

لقد تم تأسيس هذه اللجنة في سنة 1973 بقيادة هيئات محاسبية مهنية في تسع دول هي: -استراليا-الولايات المتحدة الأمريكية -فرنسا-ألمانيا-انجلترا-هولندا-اليابان-المكسيك-ايرلندا.[29] هذه اللجنة اتخذت من بريطانيا مقرا لها، وتولت وضع المعايير المحاسبية الدولية IAS، حيث تم إصدار 41معيار إلى غاية نهاية عام 2000، ثم تم دمج بعض المعايير في معايير أخرى وإلغاء البعض منها ليصبح عددها 30 معيارا، وفي سنة 1999ضمت اللجنة 143 عضو من 143 بلد يمثلون مليوني محاسب، وقد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنظم إلى عضوية اللجنة بعد.[30]

لهذه اللجنة أهداف تتمثل في:[31]

- صياغة و نشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها و التقيد بها في جميع أنحاء العالم؛
- العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

أما الترتيب الحالي لأولويات عمل اللجنة أصبح كالتالي:[32]

- تطوير المعايير المحاسبية لمقابلة احتياجات أسواق رأس المال الدولية و قطاع الأعمال؛
- تطوير وتطبيق المعايير المناسبة للدول النامية؛
- إزالة الاختلافات بين المتطلبات المحاسبية الدولية والمحلية.

وقد قامت هذه اللجنة بإصدار العديد من المعايير المحاسبية الدولية التي تتعلق بالإفصاح، وذلك بغرض مساعدة مستخدمي القوائم المالية لفهم الأسس التي أعدت عليها هذه القوائم وتضييق هوة الاختلافات وتسهيل عملية المقارنات. [33] ومن بين ما تم إصداره والمرتبط بالإفصاح المحاسبي إطار إعداد وعرض القوائم المالية.

2 -إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية:

نشرت لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1989 إطار العمل المفاهيمي لها بعنوان" إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية"، وقد أشار مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن الغرض من هذا الإصدار هو:[34]

- تحديد المفاهيم المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية إلى المستخدمين الخارجيين؛
- توجيه وإرشاد واضعي المعايير المحاسبية عند وضعهم للمعايير المحاسبية؛

- مساعدة المعدين والمراجعين والمستخدمين في تفسير المعايير المحاسبية الدولية والتعامل مع القضايا التي لم تتم تغطيتها بعد عن طريق تلك المعايير.

إن التعرف على إطار إعداد وعرض القوائم المالية هو من الأهمية بمكان، حيث سيتم تصور مجموعة من الافتراضات عند استعراض قوائم مالية تم إعدادها بناءا عليها، هذه الافتراضات تمخض عن تطبيقها ما تتضمنه القوائم المالية من معلومات، إضافة إلى كيفية الوصول إلى هذه المعلومات من خلال المعالجة المحاسبية التي نصت عليها المعايير المحاسبية الدولية، ويعتبر إطار إعداد وعرض القوائم المالية فلك تسبح فيه المعايير، وحدودا لكيفية صياغة أي معيار، بالرغم من انه لا يعتبر معيار مستقل بحد ذاته، إلا انه يعتبر جزء من كل معيار ومرجع لما لم يتم التطرق إليه في المعايير المحاسبية الدولية. [35]

3 -نطاق الإطار(أو مجال الإطار): يحدد إطار العمل لإعداد وعرض القوائم المالية كل من:[36]

- أهداف القوائم المالية؛
- الافتراضات الأساسية؛
- الخصائص النوعية التي تحدد فائدة المعلومات في القوائم المالية؛
- تعريف وقياس العناصر التي يتم بناء القوائم المالية والاعتراف بهذه العناصر؛
- مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال.

وفيمايلي شرح لهذه العناصر:

3-1أهداف القوائم المالية: يشير إطار العمل إلى أن هدف القوائم المالية هو توفير المعلومات عن المركز المالي للمشروع وأدائه المالي، والتغير في مركزه المالي بما يفيد مجموعة كبيرة من المستخدمين الذين يتخذون القرارات الاقتصادية، كما يشير كذلك إلى إن القوائم المالية المعدة لهذا الغرض تفي باحتياجات معظم المستخدمين، لكنها لا توفر كل المعلومات التي قد تكون هناك حاجة لها لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية، لأنها تعكس بدرجة كبيرة معلومات تاريخية، ولا تعرض معلومات غير مالية.[37]تتمثل هذه القوائم في:

- قائمة المركز المالي؛
- قائمة الدخل؛
- التغيرات في المركز المالي؛
- الملاحظات والجداول الإضافية.

3-2 الفرضيات الأساسية التي ينبني عليها إعداد القوائم المالية: أشار إطار العمل إلى أن هناك فرضين أساسيين يعتمد عليهما إعداد القوائم المالي، وهما:[38]

3-2-1 أساس الاستحقاق: لأجل تحقيق أهدافها فإن القوائم المالية تعد على أساس الاستحقاق المحاسبي، وتحت هذا الأساس فإنه يعترف بآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى عندما تحدث (وليس عندما تقبض أو تدفع النقدية أو ما يعادلها) ويجري تسجيلها في السجلات المحاسبية وتضمينها القوائم المالية عن الفترة التي تمت فيها.

3-2-2 الاستمرارية: يجرى إعداد القوائم المالية عادة على افتراض أن المنشأة مستمرة وستبقى عاملة في المستقبل المنظور، وعليه يفترض انه ليس لدى المنشأة النية أو الحاجة للتصفية أو لتقليص حجم عملياتها بشكل هام، ولكن إن وجدت مثل هذه النية أو الحاجة، فإن القوائم المالية يجب أن تعد على أساس مختلف، وفي مثل هذه الحالة يجب أن يفصح عن الأساس المستخدم.

3-3 الخصائص النوعية: بين إطار العمل كذلك الخصائص النوعية، باعتبارها الخصائص التي تجعل المعلومات المقدمة في القوائم المالية مفيدة، تتمثل هذه الخصائص في:[39]

3-3-1 قابلية الفهم: يجب تقديم المعلومات، بحيث يستطيع الأفراد أصحاب المعرفة المعقولة بأنشطة الأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية، ولديهم الرغبة في دراسة هذه المعلومات، وفهمها والقدرة على استخدامها، ومع ذلك يجب عدم حجب المعلومات المعقدة لمجرد أنها معقدة جدا، بحيث يمكن لبعض المستخدمين ألا يفهموها.

3-3-2 الملائمة: تكون المعلومات ملائمة عندما تؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين من خلال مساعدتهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية، أو تأكيد أو تصحيح تقييمهم الماضي، وتتأثر الملائمة كذلك بالمادية(الأهمية النسبية).

3-3-3 الموثوقية: تكون المعلومات موثوقة إذا كانت خالية من الخطأ المادي والتحيز، وعندما يمكن للمستخدمين الاعتماد عليها لتظهر بصدق ما يراد لها أن تظهره، وبالتالي تجب معالجة الأحداث وعرضها تماشيا مع طبيعتها وحقيقتها الاقتصادية وليس فقط شكلها القانوني. تتضمن الموثوقية مجموعة من الصفات الفرعية تتمثل في:[40]

- ✓ التمثيل الصادق؛
- ✓ الحيادية؛
- ✓ التحفظ (الحيطة والحذر)؛
- ✓ الاكتمال .

3-3-4 قابلية المقارنة: يجب أن يكون المستخدمين قادرين على مقارنة أداء المشروع عبر الزمن وإجراء المقارنات مع أداء الشركات الأخرى.

بالنسبة له ذه الخصائص فهي عبارة عن حلقة وصل بين المحاسب ومستخدم القوائم المالية، بالنسبة للمحاسب عليه أن يلتزم بها في عمله، أما بالنسبة للمستخدم فيستخدمها في تقييم مدى جودة المعلومات المحاسبية.

القيود المتعلقة بالمعلومات المالية: تعتبر القيود أو المحددات من العوامل الواجب أخذها بعين الاعتبار من طرف المحاسب عند إعداده للقوائم المالية، تتمثل هذه القيود في:

- ✓ التوقيت المناسب؛
- ✓ الموازنة بين التكلفة والعائد؛
- ✓ الموازنة بين الصفات النوعية؛

✓ العرض العادل:توصف القوائم المالية غالبا بأنها تظهر بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي للمنشأة. ومع أن الإطار لا يتعامل مباشرة مع هذه المفاهيم، إلا أن تطبيق الخصائص النوعية الأساسية والمعايير المحاسبية المناسبة يترتب عليه عادة قوائم مالية تظهر بصورة صحيحة وعادلة أو تمثل بعدالة هذه المعلومات.[41]

تطبيق الخصائص النوعية الرئيسية ومعايير المحاسبة المناسبة ينتج عنه عادة قوائم مالية توفر عرضا صادقا.

4 -**عناصر القوائم المالية:** نص إطار العمل على أن القوائم المالية تعكس الآثار المالية للعمليات والأحداث الأخرى عن طريق وضعها في مجموعات عامة وفقا لخصائصها الاقتصادية، وهذه الخصائص هي عناصر القوائم المالية، وقد أشار كذلك إلى أن العناصر التي ترتبط مباشرة بقياس المركز المالي في الميزانية هي الأصول والالتزامات وحقوق الملكية، أما العناصر المرتبطة مباشرة بقياس الأداء في قائمة الدخل، فهي الدخل والمصروفات.

بالإضافة إلى العناصر المحددة ضمن إطار العمل، اهتم إطار العمل كذلك بمايلي:

5- القوائم المالية ذات الاستخدام العام: اهتم هذا الإطار بالقوائم المالية ذات الغرض العام أو ذات الاستخدام العام، حيث أوضح بأن القوائم المالية ذات الاستخدام العام هي القوائم المالية التي تقوم المنشأة بإعدادها وعرضها سنويا لمقابلة الاحتياجات العامة للمعلومات من قبل شريحة كبيرة من المستخدمين الخارجيين، وذلك لغايات اتخاذ القرارات من قبلهم بالاستناد إلى هذه المعلومات، وبذلك فإن الإطار لا ينطبق بالضرورة على التقارير المالية التي تعد لأغراض خاصة، مثل التقارير التي تعد للسلطات الضريبية، التقارير التي تعد للجهات النظامية الحكومية، التقارير التي تعد بشأن اندماج الأعمال، أو التقارير الداخلية التي تعد لأغراض اتخاذ القرارات من قبل الإدارة.[42]

6- مستخدمو المعلومات المالية وحاجاتهم من المعلومات : كما أشار إطار العمل كذلك إلى أن الشركات تعد قوائم مالية عامة موجهة نحو احتياجات أطراف مختلفة من المستخدمين، من بينهم: المستثمرين، المقرضين، العملاء، الموردون والدائنون، الموظفون، الأجهزة الحكومية ، الجمهور العام.

تقوم لجنة معايير المحاسبة الدولية كذلك بمحاولة تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي من خلال إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية، من بينها المعيار المحاسبي الدولي رقم 1 عرض القوائم المالية.

7 -**المعيار المحاسبي الدولي1 عرض القوائم المالية:**

يهدف هذا المعيار إلى وصف أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك بهدف ضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى، ولأن هذه القوائم المالية ذات الغرض العام سوف تكون مدخلات للعديد من المستخدمين عند اتخاذ القرارات لذلك يجب أن يتوافر فيها المصداقية والملائمة والقابلية للمقارنة ويتم ذلك من خلال الالتزام بمعايير العرض والإفصاح. تتضمن هذا المعيار الخطوط العريضة التالية: [43]

- ✓ المتطلبات العامة لعرض القوائم المالية؛
- ✓ إرشادات هيكل القوائم المالية ومكوناتها؛
- ✓ المتطلبات الدنيا التي يجب أن تحتوي عليها كل قائمة.

يشترط هذا المعيار أن تقدم القوائم المالي بعدالة الموقف المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، ويتطلب العرض العادل الأمانة في العرض لآثار العمليات المالية والأحداث الأخرى والظروف التي يتم في ضوئها تحديد والاعتراف والإثبات للأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات والإطار الذي يحكم ذلك.كما تضمن هذا المعيار الحد الأدنى من المعلومات التي يجب أن تظهر في صلب القوائم المالية، بالإضافة إلى المعلومات التي يتم الإفصاح عنها ضمن الملاحق أو الإيضاحات، في هذه الأخيرة يتم الإفصاح عمايلي:

- الأحداث اللاحقة للميزانية وقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي 10 إلى هذه الأحداث، وهي التي تظهر بين تاريخ إعداد القوائم المالية وتاريخ التصريح بصدور القوائم المالية، وقد تكون أحداثا معدلة، أي يجب تعديل القوائم المالية بها، وقد تكون أحداثا غير معدلة وفي هذه الحالة يجب الإفصاح عنها من خلال الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية.
- الإفصاحات غير المالية مثل أهداف وسياسات إدارة مخاطر المالية في المؤسسة.
- الإفصاح عن الاجتهادات الشخصية: وهي الأمور التي يتم بها تفعيل الرأي الشخصي غير المتحيز وذلك للتأكد من توفر الموضوعية المتعلقة بالتقديرات التي تقوم بها الإدارة في عملية تطبيق السياسات المحاسبية التي لها أثر هام على القيم المعترف بها في القوام المالية.
- الإفصاح عن المصادر الرئيسية للتقدير غير الدقيق:وتتضمن الملاحظات المتعلقة بهذا البند معلومات عن الافتراضات المتعلقة بالمستقبل، وعن المصادر غير الدقيقة للتقدير في تاريخ الميزانية.
- يتطلب كذلك الإفصاح عن المعلومات التالية إذا لم يتم الإفصاح عنها في مكان آخر من المعلومات المرفقة بالقوائم المالية، تتمثل هذه المعلومات في:
  - ✓ عنوان مكتب الشركة المسجل أو مكان الأعمال الرئيسية؛
  - ✓ أهداف المنشأة وسياساتها وعملياتها لإدارة رأس المال؛
  - ✓ وصف لعمليات المنشأة ونشاطاتها الرئيسية؛
- الإفصاح عن التوزيعات وذلك ضمن قائمة الدخل أو ضمن قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الملاحظات:
  - ✓ التوزيعات التي تم الاعتراف بها لتوزيعها على أصحاب الملكية خلال الفترة؛
  - ✓ القيمة التي سيتم توزيعها لكل سهم.
- الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة، حيث خصص لها المعيار المحاسبي الدولي 24؛
- المعلومات المقارنة: حيث تضمن المعيار المحاسبي الدولي 1وجوب عرض قوائم مالية مقارنة عن سنة سابقة؛
- كذلك يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية التي تم على أساسها إعداد المعلومات المقارنة وخاصة عند وجود تغيرات فيها حتى يمكن فهم القوائم المالية وإجراء المقارنات بينها على أساس سليم.

الخاتمة:

يعد موضوع الحوكمة من الموضوعات التي لاقت قبولا كبيرا من طرف كبرى الشركات نظرا لأهميتها وللمزايا الايجابية التي يمكن تحقيقها من ورائها وخاصة منها ما يتعلق بمواجهة الأزمات المالية والحد من الفساد المالي، حيث تقوم حوكمة الشركات على مجموعة من المبادئ أهمها تلك التي تم التقرير عنها من طرف منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والتي تم إصدارها سنة 2004، تتمثل هذه المبادئ في:

- ضمان وجود إطار فعال لحوكمة الشركات؛
- التيسير على حملة الأسهم لمباشرة مهامهم؛
- المعاملة المتساوية للمساهمين؛
- مشاركة أصحاب المصالح؛
- الإفصاح والشفافية؛
- هيكل ومسؤوليات مجلس الإدارة.

إن نجاح الحوكمة يعتمد على تضافر الأطراف المرتبطة بتطبيقها والممثلة في كل من: المساهمين، مجلس الإدارة، الإدارة وأصحاب المصالح.

ولقد انصب اهتمام لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالإفصاح المحاسبي على إصدار العديد من المعايير المحاسبية ، من هذه المعايير معايير مرتبطة بالإفصاح المحاسبي، إن اعتماد المحاسب على المعايير المحاسبية الدولية في مجال العرض والإفصاح من شأنه أن يساهم في تحسين جودة المعلومات المالية والمحاسبية و تدعيم الإفصاح المحاسبي وبالتالي تحقيق حوكمة جيدة.

وقد خلصت الدراسة إلى النتائج التالية:

- إن الحوكمة نظام فعال تطبيقها يساهم في الحد من الفساد المالي ومن الأزمات المالية التي تحدث بشكل متوالي؛
- إن الحوكمة تقوم على مجموعة من المبادئ؛
- تطبيق مبادئ الحوكمة يساهم في تعزيز الإفصاح المحاسبي؛
- إن لجنة معايير المحاسبة الدولية تعمل على إصدار معايير محاسبية دولية تسعى إلى تطبيقها على المستوى الدولي وهذا كله بهدف تحقيق التوافق المحاسبي الدولي؛
- لجنة معايير المحاسبة الدولية اهتمت بالإفصاح المحاسبي من خلال تخصيص معايير محاسبية خاصة به؛
- الالتزام بتطبيق معايير المحاسبة الدولية يساهم في تحسين جودة المعلومات المحاسبية والمالية.

أما أهم التوصيات التي يمكن استخلاصها فتتمثل في:

- ضرورة تبني كل من المنشآت والدول الناشئة أو المتطورة لمبادئ حوكمة الشركات؛
- ضرورة إصدار قوانين وتشريعات تلزم من خلالها المنشآت على تبني مبادئ حوكمة الشركات؛
- ضرورة تبني المنشآت والهيئات المحاسبية للمعايير المحاسبية الدولية لما لها من أهمية.

قامة المراجع والتهميش:

[11] محسن احمد الخضيري،حوكمة الشركات، مجموعة النيل العربية، مصر، الطبعة الاولى 2005، ص7.

[2] شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، مراجعة الحسابات وحوكمة الشركات،الدار الجامعية، مصر 2007،2006.ص 18.

[3] محمد طارق يوسف، الإفصاح والشفافية كأحد مبادىء حوكمة الشركات، بحوث وأوراق عمل مؤتمر متطلبات الحوكمة وأسواق المال العربية، شرم الشيخ، 2007،ص7.

[4] منير إبراهيم هندي ، الفكر الحديث في التحليل المالي وتقييم الأداء"مدخل حوكمة الشركات"، المكتب العربي الحديث، الإسكندرية، 2009، ص5-6.

[5] ماجد إسماعيل أبو الحمام، اثر تطبيق قواعد الحوكمة على الإفصاح وجودة التقارير المالية، مذكرة ماجستير، الجامعة الإسلامية غزة، ، 2009، ص16.

[6] محمد مصطفى سليمان، حوكمة الشركات ومعالجة الفساد المالي والإداري،الدار الجامعية الإسكندرية، الطبعة الأولى 2006،ص 15.

[7] شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق،ص 19.

[8] محمد مصطفى سليمان، المرجع السابق،ص 28- 29.

[9] شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق،ص 20-21.

[10] ماجد إسماعيل أبو حمام، المرجع السابق، ص27-28.

[11] منير إبراهيم هندي ، المرجع السابق،ص 20- 25.

[12] شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق،ص 88.

[13] شحاتة السيد شحاتة، عبد الوهاب نصر علي، المرجع السابق،ص89-90.

[14] سالم عبد الله حلس، يوسف محمود جربوع، المحاسبة الدولية، مؤسسة الوراق، عمان ،الطبعة الأولى 2002، ص 96.

[15] طارق نظرية 489

[16] محمد المبروك أبو زيد،المحاسبة الدولية،ايتراك للنشر و التوزيع، القاهرة 2005، ص 578.

[17] محمد السيد الناغي ، نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية، مصر 2011،ص 347.

[18] سيد عطا الله السيد، النظريات المحاسبية، دار الراية للنشر والتوزيع، عمان ، 2009،ص 163.

[19] الدون هندريكسن، ترجمة كمال خليفة أبو زيد، النظرية المحاسبية، الإسكندرية ، الطبعة الرابعة، 2008،ص 586 -591.

[20] محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص 584.

[21] الدون هندريكسن، المرجع السابق، ص 766.

[22] الدون هندريكسن، المرجع السابق، ص 767.

[23] الدون هندريكسن، المرجع السابق، ص 767.

[24] ماجد إسماعيل أبو الحمام، المرجع السابق،ص 49.

[25] أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2005، ص 491.

[26] أمين السيد احمد لطفي، المرجع السابق، ص 491.

[27] محمد طارق يوسف، المرجع السابق، ص 14.

[28] محمد طارق يوسف، المرجع السابق، ص 16.

[29] - محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق، ص 33.

[30] - حسين القاضي،مأمون حمدان،المحاسبة الدولية و معاييرها،دار الثقافة،عمان 2008.ص107.

[31] -المرجع السابق نفسه، ص 107.

[32] - نبيه بن عبد الرحمان الجبر، محمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية، الجمعية السعودية للمحاسبة، 1998، ص56.

[33] الدون هندريكسن، المرجع السابق، ص591 -592.

[34] محمد المبروك أبو زيد، المرجع السابق.ص 592

[35] خالد جمال الجعارت، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، عمان ، الطبعة الأولى 2008، ص39-40.

[36] ريتشارد شرويدر وآخرون، ترجمة إبراهيم ولد محمد فال ، خالد احمد علي كاجيجي، نظرية المحاسبة، دار المريخ للنشر،ص137.

[37] ريتشارد شرويدر وآخرون، المرجع السابق، ص 137.

[38] طارق عبد العال حماد، التقارير المالية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2006،ص 87 -88.

[39] ريتشارد شرويدر وآخرون، المرجع السابق، ص 138- 139.

[40] هني فان جريوننج، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية،الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، مصر 2008، ص 13-14.

[41] طارق عبد العال حماد، المرجع السابق ،ص 94.

[42] خالد جمال الجعارت، المرجع السابق،ص 45.

[43] هني فان جريوننج، المرجع السابق ، ص25.